



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.740034/2018-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-002.698 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 13 de outubro de 2021
Recorrente FOKUS MARKETING EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2015

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF nº 171

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. No que concerne ao Simples Nacional, a competência da Receita Federal do Brasil, que abrange expedir atos de exclusão, inclusive no caso de existência de débitos para com a Fazenda Pública, está expressa no artigo 33 da LC nº 123/2006. Desta forma, as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais, aplica-se a Súmula CARF nº 171.

LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. VEDAÇÃO.

Não podem optar pelo Simples as pessoas jurídicas que exercem atividades de locação ou de cessão de mão-de-obra.

DESPESAS PAGAS EM MONTANTE SUPERIOR A 20% DO INGRESSO DE RECURSOS.

Comprovado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas superou em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, cabível a exclusão de ofício da contribuinte do regime do Simples Nacional.

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.

A falta de escrituração em livro caixa de movimentação financeira, inclusive bancária, enseja a exclusão de ofício da sistemática de apuração de tributos pelo Simples Nacional, inteligência do artigo 29, VIII, da Lcp 123/2006.

EXCLUSÃO. EFEITOS. UTILIZAÇÃO DE MEIO FRAUDULENTO.

A exclusão do Simples Nacional produz efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pela sistemática pelos próximos 10 (dez) anos-calendário seguintes quando constatada a utilização de artifício, ardid ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Barbara Santos Guedes, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Carlos Alberto Benatti Marcon, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em desfavor do acórdão 15-47.969, de 23 de setembro de 2019, proferido pela 6ª Turma da DRJ/SDR, que julgou a manifestação de inconformidade da Recorrente improcedente, mantendo o ato declaratório de exclusão do Simples Nacional, com efeito a partir de 13 de dezembro de 2011, em razão do disposto nos seguintes dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 2006: incisos IX e XI do § 4º do art. 3º; inciso XII do art. 17; incisos I, II, V, VIII e IX do art. 29.

Fazendo um breve relato dos fatos, tem-se que, com fulcro na Representação Fiscal, carreada aos autos, às e-fls. às fls. 02 a 26. procedeu-se à emissão do Ato Declaratório Executivo-ADE da DRF/GOI nº 49, de 18 de dezembro de 2018, com efeitos a partir de 13 de dezembro de 2011, a seguir reproduzido:

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM GOIÂNIA

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/GOI Nº 49, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Declara excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional - a pessoa jurídica que menciona.

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM GOIÂNIA-GO, no uso das atribuições que lhe conferem o artigo 340, inciso VIII, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430 de 09 de outubro de 2017 e tendo em vista o disposto nos artigos 29 e 33 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e no artigo 75 da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, e o que consta no Processo Administrativo nº 10120.740.034/2018-65, DECLARA:

Art. 1º Excluída do Simples Nacional a pessoa jurídica FOKUS MARKETING EIRELI - EPP, CNPJ N.º 14.758.081/0001-06, em razão do disposto no artigo 3º, parágrafo 4º, incisos IX e XI, artigo 17, inciso XII e artigo 29, incisos I, II, V, VIII e IX, da Lei Complementar n.º 123, de 14/12/2006.

Art. 2º A exclusão tem efeitos a partir de 13/12/2011, com impedimento de nova opção pelo regime simplificado pelos próximos dez anos-calendário seguintes, consoante o disposto no artigo 29, parágrafos 1º e 2º, da Lei Complementar n.º 123, de 14/12/2006.

Art. 3º A fim de assegurar o contraditório e a ampla defesa, é facultado à pessoa jurídica, por meio de seu representante legal ou procurador, dentro do prazo de trinta dias contados da data da ciência deste Ato, manifestar por escrito sua inconformidade com relação à exclusão, nos termos do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e do artigo 39 da Lei Complementar n.º 123, de 14/12/2006.

Parágrafo Único. Não havendo manifestação de inconformidade no prazo mencionado no caput deste artigo a exclusão tornar-se-á definitiva.

Art. 4º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Devidamente cientificada do ADE, a Recorrente apresentou a sua Manifestação de Inconformidade aduzindo, em síntese, que:

- a) não é resultante de processo de desmembramento ou cisão de outra pessoa jurídica, bem como que não há relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade com as empresas citadas pelo auditor e que não compartilham o mesmo endereço;
- b) a Recorrente não presta serviços exclusivamente às empresas do grupo e que há uma enorme distância entre isso e a ocorrência de desmembramento ou ainda entre isso e a existência de uma relação de pessoalidade, habitualidade e subordinação, podendo-se afirmar o mesmo em relação à existência de vínculo familiar entre os sócios;
- c) não ficou caracterizada a atividade de cessão de mão de obra, pois não se verificou o requisito da colocação à disposição do contratante, isso porque os serviços são predeterminados e coordenados pelo sujeito passivo e a direção das atividades compete ao próprio sujeito passivo;
- d) as notas fiscais apontadas pela fiscalização não podem ser tomadas como prova de que os promotores sejam vendedores, pois os pedidos que eles encaminham é de reposição e tal pedido é feito por quem controla o estoque e a apresentação do produto confere informação em tempo real para que a equipe de vendas entre em contato com o lojista e efetue o fechamento da operação;
- e) ainda que não seja considerada como correta a forma como o investidor anjo realizou investimentos no sujeito passivo, os valores envolvidos nessa operação são ingressos e, portanto, deveriam ter sido considerados para apuração do limite de gastos previsto no inciso IX do art. 29 da Lei Complementar n.º 123, de 2006 e se tais valores fossem considerados, não procederia a afirmação de que as despesas excederam em mais de 20% os ingressos de recursos, pois ambos os livros Caixa apresentam resultado final positivo;

f) em relação aos livros Caixa, as falhas apontadas são mera irregularidade formal, não podendo ser alçadas à condição de causa de exclusão do Simples Nacional e em nenhum momento a autoridade fiscal comprova a realização de alguma operação financeira não registrada nos livros Caixa;

g) não prosperam as alegações quanto ao suposto embaraço à fiscalização, uma vez que o sujeito passivo atendeu a todas as exigências efetuadas por meio dos TIF, justificando a não apresentação de certos documentos. Ainda que assim fosse considerada, a ocorrência de embaraço à fiscalização somente produz efeitos a partir do momento em que incorrida.

Por sua vez, a DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2015

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO À OPÇÃO.

Correta a exclusão do Simples quando os fatos narrados demonstram que a empresa desenvolve atividade mediante cessão de mão de obra, colocando a força de trabalho dos seus funcionários à disposição da empresa contratante, para a realização de serviços de promoção de vendas e merchandising nos pontos de venda por ela indicados.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. DESPESAS QUE EXCEDEM OS INGRESSOS EM MAIS DE 20%. A constatação de que houve excesso de despesas frente aos ingressos de recursos em percentual bastante superior a 20% implica o reconhecimento da situação excludente prevista no inciso IX do art. 29 da Lei Complementar nº 123.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS DO ATO DECLARATÓRIO.

Uma vez demonstrado nos autos que a empresa excluída do Simples Nacional desenvolve atividade de cessão ou locação de mão de obra, em ofensa à proibição contida no inciso XII do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006, mostra-se correta a retroação dos efeitos do ato de exclusão à data de constituição da sociedade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Inconformada, a Recorrente ofereceu Recurso Voluntário em que ratificou os argumentos apresentados por ocasião da manifestação de inconformidade, apontando, também, ocorrência supostas nulidades, nos termos a seguir expostos:

“(...)

2.2. Nulidades 2.2.1. Nulidade - por incompetência - do ato de exclusão (violação ao artigo 286, inciso VIII, da Portaria n.º 430/2017)

A exclusão deve ser cancelada porque emitida por autoridade incompetente, no caso, pela Delegado da Receita Federal, quando de acordo com o artigo 286, inciso VIII, da Portaria n.º 430/2017, que dispõe sobre o Regimento Interno da RFB, tal competência é das Divisões de Orientação e Análise Tributária (Diort), aos Serviços de Orientação e Análise Tributária (Seort) e às Seções de Orientação e Análise Tributária (Saort).

"A competência é irrenunciável e se exerce pelos órgãos administrativos a que foi atribuída como própria, SALVO os casos de delegação e avocação LEGALMENTE ADMITIDOS" (Lei n.º 9.784, 1999, Art. 11), o que não ocorre no caso em espécie.

De outro lado, a Sr. Delegado, ao lavrar o Ato Declaratório Executivo de Exclusão do Simples Nacional fundamenta sua competência para praticar tal ato no artigo 340, inciso VIII, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 430 de 09 de outubro de 2017. Ali lhe é conferida competência "publicar atos declaratórios relativos à inidoneidade de documentos ou à situação cadastral e fiscal", que se "...refere à relação de pessoas em situação de suspensão/cancelamento/inaptidão nos cadastros indicados do Ministério da Fazenda (CPF e CGC/CNPJ)," (cf. STJ REsp 1.632.794 - RS, DJ 21/02/2018).

A competência da Delegada para suspender CNPJ não pode ser transmutada em competência para excluir contribuinte do Simples Nacional. Reforça-se que não há, no presente caso, nenhum traço a demonstrar ocorrência excepcional ou motivos relevantes devidamente justificados, a ter autorizado uma avocação temporária de tal atribuição (Art. 15 da Lei n.º 9784, de 2009).

Requer, portanto, seja declarada a nulidade material do ato de exclusão.

2.2.2. Vícios no TDPF. Ausência de data de prorrogação de TDPF. Extinção sem expedição de um novo. Incompetência

Requer seja cancelado o auto de infração por ter sido praticado por autoridade incompetente, na medida que não há ato formal de prorrogação, nos termos da legislação tributária, do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização (TDPF) emitido.

A data de extinção do TDPF encontrava-se assinalada para 24/08/2017, assim determinada quando de sua expedição em 26 de abril de 2017 (Doc. 01 - TDPF): (...)

O prazo de 120 dias para sua conclusão é previsto na legislação, e é contado a partir da data de expedição do TDPF: (...)

Não consta nos autos, entretanto, **qualquer ato formal de prorrogação do referido prazo antes de seu vencimento.** O TPDF é **omisso quanto ao momento** em que teria sido efetivada sua alteração quanto à prorrogação. A alteração do TPDF, inclusive quanto à sua prorrogação, devem observar os modelos contidos no Anexo da mencionada Portaria, os quais deixam claro a **necessidade de haver o campo em que deve ser consignada sua alteração:** (...)

Note que o campo em que deve ser reproduzida alteração eletrônica referente à prorrogação do TPDF, com a devida motivação, não foi reproduzido no presente caso. (...)

Sem o termo de prorrogação, tem-se por operada a extinção do referido TDPF:

CAPÍTULO IV DA EXTINÇÃO DO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Art. 12. O TDPF extingue-se:

[...]

II - pelo decurso dos prazos a que se refere o art. 11, sem prejuízo da continuidade do procedimento fiscal, conforme os termos do art. 13.

Ocorrendo tal situação, a legislação condiciona o aproveitamento dos atos anteriores e até mesmo a conclusão do procedimento fiscal, à expedição de um NOVO de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal:

Art. 13. A extinção de que trata o inciso II do art. 12 não implica nulidade dos atos praticados, **podendo ser expedido NOVO TDPF para a conclusão do procedimento fiscal.**

Essa formalidade não foi, entretanto, observada, o que torna nulo o ato de lançamento também por este motivo.

Não basta ser ocupante do cargo de Auditor-Fiscal para poder constituir o crédito tributário. Deve, o agente Fiscal, estar no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil: (...)

Cabe ressaltar que não se está discutindo ausência de prévia intimação do contribuinte (não sendo o caso de se invocar a Súmula CARF n.º 46: (...)) mas sim de extinção de TDPF, seguido de lançamento sem observância da exigência normativa de prévia expedição de NOVO TDPF para conclusão do procedimento fiscal.

Há, portanto, a nulidade material descrita no art. 59, inciso I, do Decreto n.º 70.235/1972: (...)

A destacar, em adendo ao julgado supracitado, que se trata de ato de exclusão do Simples Nacional efetuado por autoridade da União e, neste caso, deve ser "...observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente" (art. 39 da LC 123/06).

3. RAZÕES DE REFORMA DO ACÓRDÃO

Pelos motivos a seguir expostos, acaso superada a preliminar aventada, merece revisão também quanto ao mérito, a respeitável decisão recorrida.

3.1. Da acusação de cessão de mão de obra

Consoante o acórdão ora recorrido, entenderam os nobres julgadores que a recorrente teria infringido ao inciso XII do art. 17 da LC n.º 123/06. Isto porque teria realizado cessão de mão de obra, devendo, em razão disso ser excluída do Simples Nacional. Entendeu, em síntese a 6ª Turma: (...)

Consoante de passa a demonstrar, entretanto, **não há que se falar que a recorrente realizava cessão de mão de obra.** Conforme trazido no próprio acórdão recorrido, para que seja caracterizada a cessão de mão-de-obra, faz-se necessária a presença dos requisitos previstos no Nota-se que três são os requisitos fundamentais para a configuração da cessão de mão de obra: a) colocação dos trabalhadores à disposição da empresa contratante b) os serviços prestados devem ser contínuos (decorrência do termo "não eventual"); c) a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante

ou na de terceiros. Ausente um destes requisitos, não há que se falar em cessão de mão de obra.

Neste sentido e considerando a questão posta nos presentes autos, **não há que se falar que houve configuração da cessão de mão de obra. Isto porque os funcionários da Fokus Marketing não ficavam à disposição da CIPA ou Fokus Representações.** É o que será melhor demonstrado abaixo.

3.1.1. Da ausência do requisito "colocação à disposição"

O acórdão recorrido contraria a definição de "colocação à disposição", do art. 115, da RFB n.º 971/09:

Art. 115 (...)

§ 3º Por *colocação à disposição* da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.(...)

No caso em apreço, os trabalhadores se limitavam a fazer o que estava previsto em contrato, sujeitando-se sempre à ordem e coordenação da recorrente. Portanto, não há que se falar em configuração da cessão de mão de obra. É inclusive o que dispõe a citada SC COSIT n.º 28/2017: (...)

Outrossim, consoante se comprova da planilha anexa (Doc. 02 - Planilha), os funcionários da Fokus Marketing não ficavam à disposição da CIPA e/ou da Fokus Representações. Pelo contrário, também executavam tarefas de interesse de outras clientes da empresa Fokus Marketing.

A título de ilustração, veja-se no próprio anexo II juntado pela fiscalização (e-fl. 381) o funcionário GUSTAVO VINAUD PRADO, que segundo a fiscalização tratar-se-ia supostamente de cessão de mão de obra à empresa CIPA. Ocorre que na mesma data (23/04/2016), inclusive, o funcionário, através da empresa Fokus Marketing, executou tarefas contratadas pela cliente REFIL DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA LTDA: (...)

Evidencia-se, com isso, que não procede a acusação fiscal. Os funcionários da empresa Fokus Marketing estavam à sua disposição, e não cedidos a seus clientes, como se evidência no exemplo acima e em outra centena de casos constantes do anexo doe. 02, envolvendo justamente os funcionários que a fiscalização tributária apontou como supostamente cedidos a terceiros.

CONTRADIÇÃO: Lado outro, é de se observar que há contrassenso entre o acórdão proferido nestes autos e o proferido no processo n. 10166.720807/2019-41. Aqui se acusa a ora atuada de ter cedido trabalhadores à empresa CIPA (maior responsável pelas receitas auferidas), enquanto, naquele auto, de infração desta mesma relatoria, a conclusão foi diferente. Veja-se:

"O fato de os trabalhadores da primeira prestarem serviços a clientes da segunda pode até evidenciar o **interesse econômico comum**, na medida em que o aumento das vendas dos produtos da CIPA contribui para que a marca se torne cada vez mais conhecida e procurada pelos consumidores, o que pode ter reflexos na demanda pelos serviços da Fokus Marketing. Contudo, tais interesses e benefícios **não guardam relação com a situação que configura o fato gerador** das contribuições previdenciárias patronais...".

Como é possível manter acusação de que, no presente caso, houve cessão de mão de obra para fraude ao regime do Simples Nacional e, no outro processo em testilha se concluiu que tal relação é de mero "interesse econômico comum", com benefícios que **"não guardam relação com a situação que configura o fato gerador"**? Não se pode manter no presente caso, portanto, a acusação de cessão de mão de obra (art. 115, §2º da IN RFB n.º 971/09) para fraude ao Simples Nacional.

Quanto à *Cláusula Terceira, item 1.6*, utilizada no acórdão como fundamento para manter a Exclusão, temos que esta não pode ser utilizada como evidência de acusação ao, *data vénia*, equívocado raciocínio a que chegou a respeitável 6ª Turma. Eis o que aduz o referido *item*: (...)

Com efeito, dados de *marketing* envolvem **estratégias de mercado e segredos de negócio** (aqui a justificativa com relação ao termo "confiança"). O *item 1.6* apenas assegura isso, não significando que o vendedor está à disposição da contratante. Perceba-se que o critério para imediata substituição do empregado se dá em virtude da perda da confiança PARA A PRESTAÇÃO dos serviços avençados. Ora, se um preposto da empresa Fokus Marketing começasse a difamar a marca da Contratante ou expusesse a terceiro seus segredos de mercado, por óbvio, haveria uma "anormal" execução das atividades contratadas sendo natural admitir-se o requerimento, inclusive pelo cliente contratante da atividade de merchandising, a substituição do agente causador de tal problema.

3.1.2. Da necessária distinção entre "promotor de vendas" e "vendedor"

Entendeu a 6ª Turma que a distinção entre promotor de vendas com vendedor "*não influencia a caracterização da cessão de mão de obra. Ainda que os serviços prestados sejam de merchandising e de promoção de vendas, os requisitos ensejadores da cessão de mão de obra encontram-se presentes*".

Ocorre que a referida distinção faz-se necessária e desconstitui o entendimento de configuração de cessão de mão de obra. Como se pode observar no instrumento contratual acima mencionado, as atividades do sujeito passivo são relacionadas à *merchandising* e à promoção de vendas.

Não se pode confundir o "promotor de vendas" com o vendedor.

O sítio "Guia do empreendedor", bem diferencia as funções, dizendo que o promotor "**...é um apoio para o vendedor da loja...**" pois cuida do *estoque*, da *reposição* e da *forma de exposição do produto* em um determinado ponto de venda: (...)

As notas fiscais apontadas pela autoridade fiscal não podem ser tomadas como evidências de que os referidos promotores de venda seriam vendedores das empresas contratantes, pois nela **há indicação que o pedido que encaminham é de "reposição" ("Pedido Rep.")** no Ponto de Venda, ou seja, justamente o objeto de atuação do *merchandising*: (...)

O pedido de reposição de quem controla o estoque e a apresentação do produto no Ponto de Venda confere informação em tempo real para que a equipe de vendas entre em contato com o lojista e efetue o fechamento da operação. O sujeito passivo está, portanto, fazendo apenas *merchandising*.

3.2. Do excesso de despesas em mais de 20% frente ao valor dos ingressos.

Quanto ao excesso de despesas em mais de 20% frente ao valor dos ingressos, asseverou que *no curso da fiscalização, constatou-se que apenas as despesas com pessoal corresponderam a 155,94% e 154,68% do faturamento nos anos de 2015 e 2016, respectivamente*.

Merece revisão o entendimento da 6ª Turma da DRJ de que *não assiste razão à empresa quando alega que os ingressos de recursos oriundos da Fokus Logística deveriam ter sido considerados no cálculo efetuado para verificar o excedente de despesas*.

Veja o que aduz o dispositivo utilizado para excluir a empresa do Simples Nacional:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando: IX - for constatado que durante o ano-calendário **o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de INGRESSOS de recursos no mesmo período**, excluído o ano de início de atividade;

Ora, **se houve ingresso de recursos, independentemente de onde tenham se originado, tais recursos devem ser considerados no cálculo para apuração da razão mencionada**. Perceba-se que o dispositivo legal não prevê qualquer requisito ou condição quanto à origem dos ingressos para que sejam considerados no cálculo. Apenas - e tão somente - veda que o valor das despesas pagas supere em 20% o valor de "INGRESSOS" de recursos no mesmo período.

Neste sentido, e considerando o total das entradas e das despesas, consoante Livros-caixa de 2015 e 2016 já apresentados neste processo, não há que se falar que as despesas superaram em 20% o valor dos ingressos de recursos nestes períodos, pois ambos Livros-Caixa apresentados possuem, como resultado final, saldo positivo - o que é suficiente para comprovar que os ingressos foram superiores às despesas.

Diferentemente do exposto na decisão recorrida, essa interpretação não torna o dispositivo em comento sem sentido. Ora, este não está determinando que as receitas da empresa do Simples devam ser obrigatoriamente sempre maiores que a despesa. Isso sim, tornaria absurda tal disposição legal pois, em caso de dificuldades financeiras, qualquer socorro obtido, como por exemplo, empréstimos bancários, mesmo que suficientes para cobrir as despesas, ensejariam na exclusão do Simples Nacional. **Deveras, o que se busca coibir com este dispositivo, é a falta de emissão de documentos fiscais por aferição indireta quando, sem qualquer tipo de registro de ingresso financeiro, se tem despesas maiores do que as entradas de recursos em um determinado período.** Não foi, entretanto, o que aconteceu no presente caso, pois houveram "ingressos", ou seja, entradas de recursos, devidamente registradas no livro caixa, aptas a suportar as despesas do período.

Quanto à ausência de contrato formal a identificar a natureza jurídica do ingresso deste recurso (Art. 61-A da LC 123, de 2006) e exigência de Escrituração Contábil Digital (Artigo 61 § 3º A da RCGSN n.º 94, de 2001), tais requisitos passaram a vigor na legislação tributária apenas a partir de 1º de janeiro de 2017, nos termos, respectivamente, do Art. 11, II LC n.º 155, de 2016 e Art. 4º da RCGSN n.º 131, de 2016. Ocorre que ao presente lançamento, somente pode ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador (Art. 144 do CTN).

3.3. Da escrituração dos livros Caixa

3.3.1. Quanto à não aceitação dos livros Caixa por falta de requisitos formais No relatório, aponta a autoridade fiscal o motivo pelo qual não aceitou os livros apresentados:

Anexamos no e-processo e titulamos como Anexo X Os Livros Caixas apresentados com a desconformidade aqui anotada. Tanto estes registros como os Livros Caixas retificados não podem ser considerados porque não foram apresentadas as seguintes cópias do Livro Caixa exigidos no Termo de Intimação Fiscal TIF - 07:

- cópias das páginas de abertura com as assinaturas (contador e responsável);
- primeira página contendo os registros de cada ano;
- página contendo os últimos registros de cada ano;
- página de encerramento.

Também motiva a desconsideração dos registros dos Livros Caixa a não apresentação dos documentos de caixa exigidos no item 02 do mesmo Termo de Intimação TIF 07, que ilustra o título 2.3 deste Relatório (páginas 17 e 18).

Essa exigência não encontra-se, entretanto, prevista em lei (resolução do CGSN não é ato normativo primário e, portanto, não pode resultar em uma obrigação).

Mesmo que pudesse ser aceita tal exigência, cabe ressaltar que, ao contrário do que entendeu tanto a autoridade fiscal, como a 6ª Turma da DRJ/SDR, tal falta é **mera irregularidade formal** (que, aliás, é até dispensada, no que tange ao contador²) **não podendo ser alçada a causa de exclusão do Simples Nacional**. O que pode gerar tal consequência é apenas a "...falta de escrituração do livro-caixa" ou quando este "...não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária" (Art. 29, VIII, da LC n.º 123 de 2006).

A destacar, que **a própria autoridade fiscal contribuiu** para que não fosse juntado o livro com tais requisitos pois **sempre exigiu que ele fosse apresentado em formato habilitado para edição**, o que obrigou fossem gerados relatórios pelo sujeito passivo: (...)

3.3.2. Quanto à suposta ausência de registro da folha de pagamento de 09/2015 e do exercício de 2016

Entenderam as autoridades julgadoras que *"os livros Caixa apresentados não registram a movimentação financeira da empresa, o que caracteriza a situação excludente prevista no art. 29, VIII da Lei Complementar 123/2006".(...)*

Não acatando a argumentação da recorrente, sustentou que a ausência dos termos de abertura e encerramento não é mera irregularidade formal. Afirmou que *"o registro da folha de pagamento do mês de setembro de 2015 não abrangeu a íntegra da folha de pagamento"* e que não teria sido apresentada qualquer justificativa para a ausência de registro no livro Caixa dos valores relativos à folha de pagamento do ano de 2016.

Até o presente momento não restou comprovada a realização de qualquer operação financeira não registrada no Livros Caixa, o que caracterizaria a causa de exclusão aplicada. A título de exemplo, veja que, apesar de afirmar que este não continha a competência de setembro de 2015, esta consta da relação de lançamentos constante do processo: (...)

Portanto, não há que se entender pela configuração de ausência de **identificação da movimentação financeira, inclusive bancária³, no Livro Caixa apresentado**.

Saliente-se que a acusação inicial quando a competência setembro de 2015 foi de ausência de registro(e-fl. 20): (...)

Uma vez tendo sido demonstrado pela recorrente que havia registro da folha de pagamento quanto à referida competência, a 6ª Turma da DRJ/SDR passou a apontar a ausência da **"INTEGRA da folha de pagamento"**: (...)

Note que se trata de alteração da acusação fiscal sem nenhum elemento de fundamento (não considera, por exemplo, a possibilidade de ter havido atraso no pagamento da folha deste mês!).

Quanto ao ano de 2016, também não há que se falar em ausência de registro da folha de pagamento. Há diversas operações com a indicação "FOPA". Elas são referentes, justamente, às Folhas de Pagamento: (...)

Note que o próprio relatório fiscal concluiu que tais registros se referiam ao pagamento da folha da ora autuada, como se vê na e-fl. 19: (...)

Deve-se, entretanto, corrigir um ponto desta assertiva. Os valores diminuem o saldo de Caixa, o que revelam que saíram do patrimônio da autuada. Ou seja, o termo "FOPA" é indicativo da folha de pagamento do sujeito passivo e houveram vários lançamentos destas saídas no exercício de 2016.

Portanto, se acusação fiscal era de que não haveria menção a folha de pagamento no livro caixa, tal argumento resta afastado. De outro lado, a evidenciação de que a forma como este dado foi escriturado, se corresponde - ou não - a uma efetiva movimentação financeira, não foi objeto de qualquer apontamento pela acusação, razão pela qual não há nem mesmo elementos para que se possa aprofundar quanto a esse tema na presente defesa. Na acusação fiscal não se identifica nenhuma movimentação financeira a qual teria deixado de ser registrada. Apenas se aponta, genericamente, a falta de registro de folha de pagamento, o que, como demonstrado, não existiu.

O fato é que há registros referindo-se a folha de pagamento tanto na competência de setembro de 2015 quanto no ano de 2016. **Destarte, tal obrigação foi cumprida pelo sujeito passivo, razão pela qual não** deve ser excluído do regime do Simples Nacional, em razão do disposto no **art. 29**, inciso VIII, da Lei Complementar n.º 123/2006.

3.4. Do embaraço à fiscalização

Tendo em vista que a fiscalização afirmou que não houve resposta ao Termo de Intimação n.º 07, a recorrente procedeu à juntada aos autos da sua resposta ao referido Termo de Intimação. Todavia, a 6ª Turma desconsiderou tal argumento sob o fundamento de que a recorrente não havia apresentado a comprovação de que essa resposta tenha sido postada no CORREIO.

Tal exigência não pode, entretanto, prosperar, pois há nos autos uma sequência de situações em que a autoridade fiscal aceitou o recebimento sem tais exigências, como se observa, por exemplo, na e-fl. 1.237,1.241,1.271.

O sujeito passivo não pode ser penalizado se um desses envios não foi bem sucedido. Bastava à autoridade fiscal ter comunicado que não recebeu, como vinha se comunicando anteriormente. (...)

Destarte, não há que se entender, como o fez a 6ª Turma, que o manifestante deveria ter juntado aos autos comprovação de que a resposta teria sido encaminhada também via CORREIO. Isto configura exagero desmedido, mesmo porque na notificação não havia qualquer determinação de que os arquivos solicitados deveriam ser também encaminhados por CORREIO.

Com efeito, a empresa sempre cooperou com a fiscalização. Aliás, havia até uma conversa direta entre a fiscalização e o sujeito passivo através de e-mails (como, por exemplo, se pode observar às e-fls 1237,1241,1271). Esse padrão, entretanto, não foi mantido pela autoridade fiscal quanto ao último Termo de Intimação (o de número 07), pois, ao invés de utilizar o meio de comunicação que estava funcionando, lhe foi mais conveniente alegar o não atendimento e encerrar a fiscalização. Deveras, ainda que a contribuinte não tivesse atendido o Termo de Intimação Fiscal n.º 7, o histórico de atendimentos realizados pelo contribuinte, inclusive gerando relatório em formato editável do livro caixa, tal como requerido pela autoridade Fiscal, demonstram que esta não embaraçou a fiscalização, a ponto de excluí-la do Simples Nacional.

3.5. Da suposta falta de comunicação de exclusão obrigatória e Prática reiterada de infração ao disposto na lei Complementar 123/2006.

O ADE n.º 49, de 18 de dezembro 2018, justifica a exclusão do Regime Especial "...em razão do disposto no artigo 3º, parágrafo 4º, incisos IX e XI, artigo 17, inciso XII e artigo 29, incisos I, II, V, VIII e IX, da Lei Complementar n.º 123, de 14/12/2006".

Analisando tais textos legais, se observa que a referência ao artigo 29, incisos I (falta de comunicação obrigatória) e V (prática reiterada de infração à Lei Complementar), são apenas decorrência dos demais dispositivos, os quais passam a ser o foco da presente exposição. Desaparecendo estes últimos, requer, desde já a exclusão destes para o fim de se permanecer com a requerente no regime do Simples Nacional.

3.6. Efeitos prospectivos da exclusão

Acaso superado os tópicos anteriores, requer seja cancelada a penalidade de vedação de opção ao referido regime pelos próximos 10 exercícios.

Os motivos para tal apenamento foram:

- a) Tendo em vista que teria havido a prática reiterada de infração à Lei Complementar,
- b) prática reiterada de falta de comunicação de exclusão obrigatória e
- c) declaração falsa em GFIP, com o fim de reduzir o pagamento de tributos.

As letras "a" e "b", enquadram-se na hipótese do § 9º, I deste Art. 29 da LC 123/06. Ali, a vedação à manutenção nos próximos

exercícios, exige que haja reiteração, assim entendido ocorrências anteriores "formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento". Não há notícia de auto de infração anterior nos autos, o que afasta tal vedação.

Por fim, também não prospera a acusação da letra "c", posto que a informação falsa em GFIP apta a resultar nesta consequência é a omissão de referência a segurado empregado (conforme se evidencia no inc. XII deste Art. 29). No relatório fiscal, não há qualquer menção de irregularidade neste sentido; a irresignação da autoridade fiscal, se dá pelo fato de ter sido indicado o código de optante do Simples e RAT igual a zero - e não ter omitido o registro de funcionários! (...)

Requer, portanto, seja afastada a vedação de opção ao Simples Nacional aplicada pela autoridade fiscal.

Por fim, a Recorrente requereu:

“(...)

PRELIMINARMENTE, seja declarada a nulidade integral do lançamento efetuado por autoridade sem competência (violação ao art. 286, VIII da Portaria n.º 430, de 2017) bem como pelo fato de não haver ato formal de prorrogação de TDPF, o que leva à sua extinção, tendo sido concluído o procedimento fiscal em afronta ao artigo 13 da RFB N.º 6478.

NO MÉRITO, seja o presente Recurso Voluntário conhecido e provido, reformándose a decisão de 1ª Instância, para o fim de que seja analisado o mérito do presente caso, e, se favorável, seja julgado *improcedente* o Ato de Exclusão do Regime do Simples Nacional do sujeito passivo, considerando:

a ausência de infração ao disposto no inciso XII do art. 17 da LC n.º 123/06, vez que restou afastada a acusação fiscal de prática de cessão de mão de obra;

ausência de infração ao disposto no inciso IX do art. 29 da LC n.º 123/06, considerando que o valor das despesas pagas não supera em 20% o valor de *ingressos* (e não receitas, como quer autoridade fiscal) no mesmo período;

ausência de infração ao disposto no inciso VIII do art. 29 da LC n.º 123/06, vez que nos relatórios dos livros Caixa apresentados encontram-se registros referentes à folha de pagamento, não havendo nenhum elemento de prova juntado pela autoridade fiscal de que não seriam correspondentes a efetiva movimentação financeira, inclusive do sujeito passivo;

c.1) *subsidiariamente*, que os efeitos da exclusão com fulcro no art. 29, VIII, da LC 123/06 se deem apenas a partir do ano de 2016 ou, também não sendo este o entendimento, que os efeitos se deem somente a partir de setembro de 2015, pois somente nestas datas há acusação fiscal de omissão de registro de folha de pagamento;

d) ausência de infração ao disposto no inciso II, do art. 29, da LC n.º 123/06, vez que a recorrente não estava obrigada a enviar os arquivos por CORREIO (vários atendimentos anteriores se deram por email eletrônico). Além disso, esta e se dispôs a atender a todas as intimações para apresentação de documentos, o que não pode ser tomado como embaraço à fiscalização;

d.1) *subsidiariamente*, que os efeitos da exclusão com fulcro no art. 29, II, da LC 123/06 se deem apenas a partir do dia 10/12/2018 (data final para apresentação da documentação solicitada);

e) ausência de infração ao disposto nos incisos I e V, do art. 29, da LC n.º 123/06, eis que as infrações a que fazem referência estes dispositivos são apenas decorrência das infrações contidas nos demais dispositivos, as quais, consoante explanação acima não ocorreram.

f) superado os tópicos anteriores, seja afastada a penalidade de adesão ao regime do Simples Nacional pois não configuradas as situações do Art. 29, §§1º e 2º da LC 123/06.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

Admissibilidade Recursal

Inicialmente, cabe analisar os pressupostos de admissibilidade do Recurso Voluntário, em que pese a defesa nesta instância atender ao requisito de tempestividade, inclusive, para os fins do inciso III, do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente

Conforme consta em suas razões recursais, a Recorrente alega que o Auto de Infração deve ser cancelado por ter sido lavrado por autoridade incompetente na medida que não há ato formal de prorrogação da competência, nos termos da legislação tributária, do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização (TDPF) emitido, com fulcro no art. 59, inciso I, do Decreto n.º 70.235/1972. Em que pese não ter havido arguição em manifestação de inconformidade desta nulidade, por ser questão de ordem pública, entendo que pode ser apreciada.

Inicialmente, é relevante ressaltar que o presente processo não versa acerca de lançamento de ofício, logo, não há auto de infração para que se possa discutir seu cancelamento ou não. Poder-se-ia questionar se a nulidade do TDPF e a emissão do Ato de Exclusão do Simples Nacional, contudo, isso também não se verifica nos autos.

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto n.º 70.235/72 indica os casos de nulidade no artigo 59, *in verbis*:

“ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

No presente caso, também não verifico qualquer nulidade ocasionada pela inobservância do disposto no artigo 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 5º, incisos V e XXXIII, da Constituição Federal e artigo 142 do Código Tributário Nacional.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é instrumento de controle administrativo da fiscalização e não outorga ou suprime a competência legal do Auditor Fiscal da Receita Federal para fiscalizar tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Portanto, o procedimento fiscal regularmente instaurado e o lançamento realizado pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, garantindo-se à recorrente o pleno exercício do direito de defesa, afastam qualquer alegação de nulidade relacionada à emissão ou alteração do MPF.

Outrossim, as normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento, desde que não tragam prejuízo às defesas dos contribuintes.

Assim, aplica-se a Súmula CARF n.º 171:

“Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”.

Por fim, ressalte-se que tanto a Representação para Fins de Exclusão do Simples Nacional quanto o Ato Declaratório, foram devidamente fundamentados nos LC n.º 123/06.

Neste sentido, conforme decidido no Acórdão n.º 1003-002.334, de 08/04/2021, proferido por esta turma de julgamento, **“não configura causa de nulidade o fato da descrição dos motivos que configuraram a hipótese e a fundamentação legal de exclusão constarem da Representação Fiscal para Exclusão do Simples Nacional, em relação aos quais, inequivocamente, o contribuinte teve pleno conhecimento”**.

O Termo de Exclusão do Simples Nacional foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal.

Ademais, no que concerne ao Simples Nacional, a competência da Receita Federal do Brasil, que abrange expedir atos de exclusão, inclusive no caso de existência de débitos para com a Fazenda Pública, está expressa no artigo 33 da Lei Complementar n.º 123, de 2006, combinado com artigos precedentes da mesma lei.

Assim, reza o art. 33 da LC n.º 123/2006:

Art. 33. A competência para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional e para verificar a ocorrência das hipóteses previstas no art. 29 desta Lei Complementar é da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município.

Como se vê, pela legislação acima transcrita, compete à RFB e demais entes federativos fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias das empresas optantes pelo Simples Nacional. Evidente, essa competência inclui verificar (e tomar as devidas providências) no caso de os optantes incidirem nos critérios de vedação (ou de exclusão) previstos pela lei.

Quanto às questões em discussão, cita-se o Acórdão n.º 1201002.161 cujo trecho segue transcrito:

ACÓRDÃO DRJ. AUTORIDADE COMPETENTE. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto n.º 70.235/72. *In casu*, o acórdão foi proferido por autoridade competente. EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS. A Representação para Fins de Exclusão do Simples Nacional e o Ato Declaratório foram devidamente fundamentados nos termos dos artigos 9º, inciso II e 14º, inciso I, da Lei n.º 9.317/96. Não há que se falar em nulidade dos atos administrativos.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento, desde que não tragam prejuízo às defesas dos contribuintes. (Acórdão n.º 1201002.161, Data da Sessão: 17/05/2018)

Outrossim, a decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente, inclusive com base no princípio da persuasão racional previsto no art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. A Recorrente foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Nestes termos, em razão não restar caracterizada nenhuma ofensa aos direitos da recorrente não há se falar em qualquer nulidade. Portanto, rejeito as preliminares suscitadas.

No mérito

Nos termos já relatado, o ADE DRF/GO n.º 49/2018 que motivou a exclusão da Recorrente do Simples Nacional se deu, resumidamente, pelas seguintes razões: a) ser resultante de desmembramento de outra pessoa jurídica; b) prática de atividade vedada, qual seja, cessão ou locação de mão de obra; c) as despesas pagas pela Recorrente superaram em 20% o valor de ingressos de recursos no período e pelo livro Caixa não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária.

Porém, a decisão de primeira instância se posicionou no sentido de não haver nos autos elementos que comprovassem ser a Recorrente originária de processo de desmembramento ou de cisão de uma pessoa jurídica preexistente, afastando, por conseguinte, suposta infringência da Recorrente aos incisos IX e XI do § 4º do art. 3º da Lei Complementar n.º 123, de 2006.

Contudo, manteve a exclusão da Recorrente do Simples Nacional partir de 13/12/2011, com impedimento de nova opção pelo regime simplificado pelos próximos dez anos-calendário seguintes, consoante o disposto no artigo 29, parágrafos 1º e 2º, da Lei Complementar n.º 123, de 14/12/2006, consoante trecho transcrito:

“(…)

Conclusão.

Nos termos desta decisão, restou comprovada a ocorrência das seguintes situações excludentes: desenvolvimento da atividade vedada de cessão ou locação de mão de obra; despesas que excederam os ingressos de recursos em mais de 20% nos anos de 2015 e 2016; apresentação de livros Caixa que não permitem a identificação de toda a movimentação financeira no período de 2015 e 2016; ocorrência de embaraço à fiscalização, caracterizado pela ausência de resposta ao Termo de Intimação n.º 07.

É importante ressaltar que, no que toca ao desenvolvimento da atividade de cessão de mão de obra, trata-se de circunstância presente desde o início das atividades da empresa, logo, a sociedade não poderia sequer ter ingressado no Simples Nacional, de modo que se mostra correta a retroação dos efeitos da exclusão à data de constituição da sociedade.) – Grifou-se.

Destarte, o acórdão de piso entendeu pela manutenção da exclusão da Recorrente do Simples Nacional com fulcro nos seguintes dispositivos da LC n.º 123, de 14/12/2006:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte: (...)

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando: I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;

II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública; (...)

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar

VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade (...)

Neste cenário, a Recorrente apresentou recurso voluntário discordando do procedimento fiscal adotado. Porém, entendo razão não assistir-lhe, devendo ser mantida, em parte, a decisão recorrida, conforme segue explicado.

DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA E A POSSIBILIDADE DE RETROAÇÃO DOS EFEITOS DO ATO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

Inicialmente, vale ressaltar que o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido pertinente ao cumprimento das obrigações tributárias, principal e acessória é aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte. Elevado à condição de princípio constitucional da atividade econômica orienta os entes federados visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações tributárias (art. 170 e art. 179 da Constituição Federal)¹.

A Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, que é gerido pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN).

A pessoa jurídica que preenche as condições legais realiza a opção irrevogável para todo o ano-calendário por meio eletrônico no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia. Na hipótese do início de atividade a opção é exercida nos termos legais. A optante deve efetivar o pagamento do valor devido determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas sobre a base de cálculo, ou seja, receita bruta auferida no mês, bem como apresentar a RFB anualmente declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais com natureza de confissão de dívida.

A manifestação unilateral da RFB deve ser formalizada por ato administrativo, como uma espécie de ato jurídico, deve estar revestido dos atributos lhe conferem a presunção de legitimidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade. Para que produza efeitos que vinculem o administrado deve ser emitido (a) por agente competente que o pratica dentro das suas atribuições legais, (b) com as formalidades indispensáveis à sua existência, (c) com objeto, cujo resultado está previsto em lei, (d) com os motivos, cuja matéria de fato ou de direito seja juridicamente adequada ao resultado obtido e (e) com a finalidade visando o propósito previsto na regra de competência do agente (art. 2º da Lei n.º 4.717, de 29 de junho de 1965 e Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4033/DF. Ministro Relator: Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, Julgado em 15 de setembro de 2010. Publicado no DJe em 07 de fevereiro de 2011. "3.1. O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte." Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+4033%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+4033%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/c4e6u8d>>. Acesso em: 08 mai. 2020.

A exclusão é feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes. Verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória no caso de incorrer em qualquer das situações de vedação ou em condutas incompatíveis o procedimento é efetivado de ofício mediante emissão de ato próprio pela autoridade competente. A pessoa jurídica excluída do Simples Nacional sujeita-se, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas (art. 29 e art. 32 da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006).

Contudo, a pessoa jurídica que realize cessão ou locação de mão-de-obra não pode recolher tributos na forma do Simples Nacional. A exclusão produz efeitos a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva (art. 17 e art. 31 da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006).

Para configuração da operação de cessão de mão de obra devem estar reunidas concomitantemente as seguintes condições: (a) o trabalho seja executado nas dependências da tomadora/contratante ou nas dependências de terceiros por ela indicados, (b) o trabalhador seja cedido pela prestadora/contratada para ficar à disposição da tomadora/contratante, em caráter não eventual e (c) o objeto da contratação seja a realização de serviços considerados contínuos, por constituírem necessidade permanente da tomadora/contratante relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário.

Consideram-se (a) dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços, (b) serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da tomadora/contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores e (c) por colocação à disposição tomadora/contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

Na cessão de mão de obra os trabalhadores da prestadora/contratada estão à disposição da tomadora/contratante de serviços, o que significa dizer que pode deles dispor, pode deles exigir a execução de tarefas dentro dos limites estabelecidos, previamente, em contrato, sem que eles necessitem, para executá-las, reportarem-se à prestadora/contratada. A mão de obra é originada do chamado "locatio operarum", com característica marcante centrada na própria mão de obra, sendo esta a essência desse tipo de contrato.

Na prestação de serviços os trabalhadores simplesmente fazem o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da prestadora/contratada, que está à disposição da tomadora/contratante e não os seus trabalhadores, que continuam subordinados prestadora/contratada. Em caso de necessidade, é a prestadora/contratada que recebe orientações da tomadora/contratante e as repassa aos seus empregados. Nesse tipo de contrato o objeto é a execução de um serviço certo. A tomadora/contratante está interessada no o resultado final do serviço contratado, que é de responsabilidade da prestadora/contratada.

No caso em análise, entendo que está bem caracterizada a prática de cessão de obra, e correta, desta forma, a exclusão do Simples Nacional, visto que fatos narrados demonstram o exercício da atividade pela Recorrente que procedeu à colocação da força de trabalho dos seus funcionários à disposição da empresa contratante, para a realização de serviços de merchandising, repositores, promotores e degustadores, que atuariam nos pontos de venda determinados pela contratante. A prestação dos mencionados serviços para o tomador, nos locais por ele indicados, sem dúvidas, caracteriza a cessão de mão de obra.

Ora, o contrato mantido entre as empresas Fokus Marketing, ora Recorrente e Fokus Representações tem por objeto a prestação de serviços de merchandising, repositores, promotores e degustadores nos pontos de venda determinados pela empresa contratante. A representação fiscal, adiante transcrita, relaciona os trabalhadores da Recorrente que prestam serviços à Fokus Representações.

A cláusula 1.6. do contrato de prestação de serviços, mantido entre a Recorrente e a Fokus Representações, constante dos autos, atribui a esta última o direito de obter da contratada a imediata substituição do empregado que a seu exclusivo critério decaia da indispensável confiança para a prestação dos serviços. **A existência dessa cláusula indica que a contratação não se dá apenas em função dos serviços, mas tem em vista as pessoas que o realizam. Tanto assim, que cabe à contratante estabelecer as exigências que devem ser obedecidas pela contratada no processo seletivo dos funcionários, conforme cláusula segunda do referido contrato, como bem explicado no acórdão de piso.**

Repise-se: a prestação de serviços pela Recorrente aos seus contratantes (CIPA e Fokus Representação) amolda-se à previsão normativa de cessão de mão de obra. Os serviços são prestados nas dependências de terceiros indicados pela contratante, no caso, os supermercados onde são comercializados os produtos da marca MABEL. Os serviços são contínuos, pois integram a estratégia de marketing, venda e posicionamento da marca perante os consumidores finais. E os trabalhadores são cedidos em caráter não eventual, ou seja, dedicam-se a atividades que constituem necessidade permanente da empresa contratante, conforme constatado pela fiscalização e comprovado nos autos pela Representação Fiscal (e-fls. 10-14).

“2.2. DAS ATIVIDADES VEDADAS

Em procedimento fiscal-Diligência junto as empresas CIPA – INDUSTRIAL DE PRODUTOS ALIMENTARES / BOLACHAS MABEL (CNPJ 01.851.716/0001-65) e FOKUS REPRESENTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS LTDA (CNPJ 14.104.910/0001-29), apuramos que a atividade da empresa Fokus Marketing é a cessão de mão de obra, na forma definida no Artigo 115 da Instrução Normativa 971:

Art. 115. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

A Empresa que opera atividade de cessão de mão de obra não pode recolher os impostos e contribuições na forma do SIMPLES NACIONAL conforme estabeleceu a Lei Complementar 123/2006 no seu art. 17, inciso XII(o texto da Lei compõe o relatório no capítulo Fundamentos Legais).

2.2.1. NA EMPRESA CIPA INDUSTRIAL / MABEL A empresa CIPA – INDUSTRIAL DE PRODUTOS ALIMENTARES LTDA (Biscoito MABEL)

foi intimada (TDPF 01.1.01.00-2018-01280) a apresentar as seguintes informações e documentos relacionados aos serviços prestados pela empresa FOKUS MARKETING:

- Cópia dos contratos e aditivos de prestação de serviços com a empresa FOKUS MARKETING;
- Descrever a natureza dos serviços prestados pela FOKUS MARKETING;
- Relacionar os trabalhadores da prestação de serviços identificando nome, CPF, NIT/PIS/PASEP;
- Comprovar a efetiva execução dos serviços por meio dos controles / recibos / Registros ou outros instrumentos que comprovem a realização dos serviços faturados;
- Identificar, com nome, CPF, NIT/PIS/PASEP e o vínculo existente entre estes trabalhadores e CIPA / MABEL, identificando, quando for o caso, as pessoas jurídicas, notas fiscais e os contratos nos casos relacionados a cessão de mão-de-obra ou prestação de serviços terceirizados (seguiu a relação de todos os vendedores anotados nas Notas Fiscais emitidas pela CIPA / Biscoito MABEL.

De tudo que foi exigido, a empresa só informou que não existe contrato de prestação de serviços formalizado, apesar de ter custado nos exercícios de 2015 e 2016 a importância de R\$5.333.919,05 (cinco milhões e trezentos e trinta e três mil e novecentos e dezenove reais)

O não atendimento às intimações fiscais motivou a autuação da Empresa CIPA INDUSTRIAL por descumprimento de obrigação acessória da legislação tributária.

Pesquisando outras fontes disponíveis o Auditor Fiscal acessou as Notas Fiscais constantes do Sistema Público de Escrituração – SPED – NF onde identificou no campo OBSERVAÇÃO das Notas Fiscais, além de outras informações, o Nome do Vendedor que operou a transação, e, entre eles foram identificados vários empregados da FOKUS MARKETING, evidenciando então que a atividade de vendas é desenvolvida por trabalhadores terceirizados.

Como, por exemplo, a Nota Fiscal 751581 emitida em 05/01/2015, o Vendedor anotado é o Empregado 1.200.790.564-9 - ALENCAR RODRIGUES DE OLIVEIRA (identificado como vendedor número 632), conforme extraímos:

```
- *** NOME FANTASIA: SUPERMERCADO RESENDE ***  
- CARGA MABEL:| 706.803 - PEDIDO MABEL: 2801526 - CARGA REP.: 051.609 -  
- OBS.PED.: 632 ALENCAR RODRIGU 51609 6402328 11794  
- SUPERMERCADO RESENDE ATENDIMENTO AO CLIENTE 62 32193000  
- WEB:WWW.GRUPOFOKUS.COM.BR PRACA DE PAGTO: GOTIANIAGO  
- VENDEDOR: 632  
- REPRESENTANTE: FOKUS-PROBSB
```

Os vendedores, empregados da FOKUS MARKETING, cedidos para prestação de serviços de vendas, identificados nas Notas Fiscais, são os seguintes:

VENDEDORES NA CIPA EMPREGADOS DAS FOKUS MARKETING	
NOME	NIT
ALENCAR RODRIGUES DE OLIVEIRA	1.200.790.564-9
ARNALDO FERREIRA VAZ JUNIOR	2.007.004.887-2
CAMILA DE JESUS CARVALHO	1.621.085.341-3
ELISMAR GONCALVES DO NASCIMENTO	1.258.883.927-6
FERNANDO HENRIQUE DE JESUS BARROS	2.061.388.641-5
GUSTAVO VINAUD PRADO	1.300.824.131-9
KLERYSTON ALVES DOS SANTOS	1.274.671.406-1
LAYS LAURY DE OLIVEIRA	2.031.409.403-7
MARCELO SILVA LOBO	1.236.185.718-0
MARCIO LUIZ RIBEIRO	1.244.085.168-1
PABLO REGES VASCONCELOS BARROS	1.284.800.731-3
SILVIO BENTO SANTOS DOS ANJOS	1.654.503.650-6
TAMIREZ DOS SANTOS LIMA	1.361.059.631-6
WARLEY DIEGO GOMES DA CONCEICAO	1.663.975.796-7
WEULER FREIRE CAMPOS	1.276.251.631-7
WEVERTON RODRIGUES DOS SANTOS	1.344.615.831-5

As Notas Fiscais selecionadas com os Empregados da FOKUS MARKETING atuando como vendedores, e os detalhes constantes nas Notas Fiscais estão discriminadas na planilha ANEXO II. Os Empregados com os seus respectivos Números de Inscrição do Trabalhador – NIT e as Notas Fiscais relacionadas às suas vendas estão discriminados na planilha ANEXO III.

Seguem recortes de uma pequena amostragem das planilhas ANEXO II e ANEXO III que colamos a seguir:

ANEXO II NOTAS FISCAIS DA EMPRESA CIPA / MABEL ONDE FORAM IDENTIFICADOS PRESTADORES DE SERVIÇOS DA FOKUS MARKETING 14.758.081/0001-06 TRABALHANDO COMO VENDEDORES						
MetaFiscal	Operação	Participante	Observações original	VENDEDORES		
numero	cod	Descrição	OFF/CPF	Nome do Participante	CODIGO	NOME
71811	0000	REMESSA EM BONIFICACAO	01.081.413/0001-71	JOSE PAULO REZENDE	832	ALENCAR RODRIGUES DE OLIVEIRA
71812	0000	REMESSA EM BONIFICACAO	11.893.433/0001-94	EDIVALINA SOARES DOS SANTOS	832	ALENCAR RODRIGUES DE OLIVEIRA

ANEXO III NOTAS FISCAIS DA EMPRESA CIPA / MABEL ONDE FORAM IDENTIFICADOS PRESTADORES DE SERVIÇOS DA FOKUS MARKETING 14.758.081/0001-06 TRABALHANDO COMO VENDEDORES		
ENDEDORES	GF/P SEFP TRANSMITIDAS PELA FOKUS	NOTAS FISCAIS RELACIONADAS AOS VENDEDORES EMPREGADOS DA FOKUS MARKETING
CODIGO	NOME	NIT
832	ALENCAR RODRIGUES DE OLIVEIRA	1.200.790.564-9

Trabalhadores em vendas nos faz compreender a amplitude da resposta apresentada pela FOKUS MARKETING quando intimada a discriminar os serviços prestados:

3. Descrever os serviços prestados a Cipa:
Prestação de Serviços de Merchandising, Reposição e de Degustação de Mercadorias, e de planejamento de Logística para entrega de Mercadorias.

(*) Para arquivos gerados de acordo com o Manual de Arquivos Digitais deverá ser anexado o Relatório de Resumo da Validação de cada um dos arquivos.

Código de Identificação Geral do(s) Arquivo(s): e7ad556a-5969ba65-0663aped-7504351b

Data/Hora da Geração do Relatório: 19/09/2018 10:51:00

Assinatura do Responsável/Preposto: _____ Responsável Técnico: _____

Local e Data: _____ Local e Data: Assinatura de Gómea 20/09/18

Assinatura de autenticidade do documento Resposta TIF 6.pdf

Portanto podemos afirmar que Marketing, reposição e degustação referem-se a contrato de cessão de mão de obra para trabalhadores da FOKUS MARKETING efetuarem vendas e divulgação de produtos comercializados pela Tomadora de serviços em pontos de vendas, na maioria das vezes supermercados e empresas varejistas adquirentes dos produtos produzidos pela CIPA / BISCOITOS MABEL.

2.2.2. NA EMPRESA FOKUS REPRESENTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO LTDA

A empresa diligenciada forneceu a cópia do contrato de prestação de serviços e a relação de trabalhadores com as suas respectivas funções na prestação de serviços.

A cópia do Contrato e da referida relação compõe o Anexo VIII deste Relatório do qual recortamos uma pequena amostragem e colamos aqui:

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MERCHANDISING, REPOSITORES, PROMOTORES E DEGUSTADORES.	
<p>Por este Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços que entre si fazem, FOKUS REPRESENTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS LTDA, pessoa jurídica de direito privado, estabelecida à na Rodovia DF-001 Interseção com a DF 475 Fazenda Alta de Cima Módulo 01 e 02 Galpão 02 - Ponte Alta Norte - Gama - Brasília - DF CEP: 72.426-001, inscrita no CNPJ sob o nº 14.104.910/0001-29, neste ato</p>	

001, inscrita no CNPJ sob o nº 14.104.910/0001-29, neste ato representada por seu representante legal, na pessoa do Sr. GLAUSKSTON BATISTA RIOS, brasileiro, casado, inscrito no CPF sob o nº. 607.512.661-91, residente e domiciliado em Goiânia/GO, doravante denominada simplesmente **CONTRATANTE** e, de outro lado, a empresa **FOKUS MARKETING LTDA**, pessoa jurídica de direito privado, estabelecida na Rodovia DF-001 Interseção com a DF 475 Fazenda Alta de Cima Módulo 01 e 02 Galpão 01 Parte A - Ponte Alta Norte - Gama - Brasília - DF CEP: 72.426-001, inscrita no CNPJ, sob o nº 14.758.081/0002-89, neste ato representada por (...)

Cláusula Primeira: A **CONTRATADA**, por meio de seu quadro de empregados celetistas, compromete-se a prestar à **CONTRATANTE**, sob sua inteira responsabilidade, diligência e zelo, sem subordinação e horário, e sem exclusividade, por parte da empresa **CONTRATANTE**, serviços profissionais de **MERCHANDISING, REPOSITORES, PROMOTORES E DEGUSTADORES** para atuarem nos pontos de vendas determinados pela empresa **CONTRATANTE**.

Nome	CPF	Identidade	Função	Endereço
Ailton Teles de Lima	005.691.063-03	3327812/ SSP-DF	Promotor de Vendas	Quadra 06 Conjunto A Lote 01 - Aguias Lindas do Goiás - GO - 72.910.000
Antonia Indianara Cavalcante de Castro	047.186.211-86	2594573 / SSP-DF	Demonstradora	QNO 11 Conjunto O Lote 20 Apto 301 - Ceilandia - Brasília/DF - 72.225.115
Avandellton Antonio Batista	094.521.934-25	8389628 / SDS-PE	Promotor de Vendas	Quadra 206 Conjunto 08 Lote 04 - São Sebastião - Brasília/DF - 71.692.507
Cenilde Neres Maciel	019.897.273-36	302883 / SSP-PI	Demonstradora	QNP 13 Conjunto G Casa 02 - Ceilandia - Brasília/DF - 72.241.307
Edna Evangelista da Silva	027.294.965-56	1258958368/SSP-BA	Demonstradora	CNN 02 Bloco C Lote 06 Apto 110 - Ceilandia - Brasília/DF - 72.220.503
Fernanda Braz de Silva Souza	020.970.901-41	2570576/ SSP-DF	Demonstradora	Quadra 08 Lote 77 Casa 02 - Setor Oeste - Gama - Brasília/DF - 72.425.080
Geralda Alana Rodrigues Penha	045.944.971-01	3048148/ SSP-DF	Demonstradora	Quadra 362 Lote 03 Del Lago - Paranoá - Brasília/DF - 71.593.535
Francisco Elielton de Oliveira Martins	049.102.151-82	0389696520101/MA	Promotor de Vendas	QR 213 Conjunto 04 Casa 14 - Samambaia - Brasília/DF - 72.343.104
Gilmária Ribeiro de Souza	573.077.841-49	1391809 / SSP-DF	Demonstradora	SHSN Chacara 58 Quadra 18 Lote 15 - Ceilandia-Brasilia/DF - 72.236.800
Gleivaldo Batista de Araujo	056.529.963-82	3995710 / SSP-PI	Promotor de Vendas	Quadra 09 Lote 18 - Chacaras Coimbra - Aguias Lindas / GO - 72.911.509
Ivanessa dos Santos Silva	017.522.441-25	2577837 / SSP-DF	Demonstradora	Quadra 802 Conjunto 15 Lote 12 - Recanto das Emas-Brasilia/DF - 72.650.285
Jessica Lopes dos Santos	032.482.711-32	2867683/ SSP-DF	Demonstradora	Quadra 206 Lote 22 Casa 02 - Santa Maria - Brasília/DF - 72.506.404
Joselândia Barbosa da Silva	035.656.411-85	2793197/ SSP-PI	Demonstradora	ET 1 Conjunto F Lote 06 - Cond.Porto Rico - Santa Maria-Brasilia/DF - 72.504.003
Juliano Silva de Oliveira	038.175.081-74	2766074/ SSP-DF	Promotor de Vendas	BR 153 GR AE Lote 038 - Jardim Paraisópolis - Aparecida de Goiânia/GO - 74.984.400
Ketlen de Souza Vieira	059.684.211-26	3143180 / SSP-DF	Demonstradora	Quadra 02 Lote 11 - Planaltina - Brasília / DF - 73.751.202
Lindinalva Magalhães da Silva	970.112.581-91	2836095/ SSP-DF	Demonstradora	SHSN 182 Chacara 02 Conjunto L Lote 47-Ceilandia-Brasilia/DF- 72.236.800

(...)

Dayane Correia Ferreira	033.685.851-50	3058339 / SSP-DF	Demonstradora	Vila Buritis III Qd 13 Conjunto 01 Casa 04 - Planaltina - DF - 73.300.520
Michel Dickson Pereira Lima	049.405.971-05	3095996 / SSP-DF	Promotor de Vendas	QR 403 Conjunto 03 Lote 13 - Sambaíba-Brasília/DF - 72.319.103
Reiverson Ramon Marques Pereira	038.496.681-00	2708471 / SSP-DF	Promotor de Vendas	Quadra 05 Conjunto C Lote 19 - Itapuí - Brasília / DF - 71.570.000
Valterlan de Oliveira Barbosa	053.068.811-57	3228863 / SSP-DF	Promotor de Vendas	Quadra O Lote 06 Rua 06 - Águas Lindas / GO - 72.911.512
Maricélia Matias da Silva	809.624.751-49	1775603 / SSP-DF	Demonstradora	QNP 17 Conjunto D Casa 06 - Ceilandia-Brasília/DF - 72.241.704
Gabriel Martins Tomaz	742.910.091-00	2752041 / SSP-DF	Promotor de Vendas	QR 115 Conjunto 01 Lote 23 - Sambaíba-Brasília/DF - 72.301.701

Os serviços descritos no Contrato de Prestação de Serviços (Merchandising, Repositores, Promotores e Degustadores) e as funções dos trabalhadores terceirizados da planilha apresentada (25 vinte e cinco Promotores de Vendas, 22 vinte e duas Demonstradoras, 02 dois Coord. Merchandising) trabalhando para o tomador de serviços nos locais indicados pela contratante são características específicas da Cessão de mão-de-obra.

Em suma, restou comprovado nos autos que a Recorrente desenvolve atividade de cessão ou locação de mão de obra, em ofensa à proibição contida no inciso XII do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006, devendo ser mantido a decisão de primeira instância neste tocante.

Necessário se faz frisar ressaltar que, no que toca ao desenvolvimento da atividade de cessão de mão de obra, trata-se de circunstância presente desde o início das atividades da Recorrente, logo, ela não poderia sequer ter ingressado no Simples Nacional, de modo que se mostra correta a retroação dos efeitos da exclusão à data de constituição da sociedade.

Do excesso de despesas em mais de 20% frente ao valor dos ingressos, da falta de escrituração do livro-caixa não permitindo a identificação de toda a movimentação financeira e do embaraço à fiscalização.

Por outro lado, também concordo com a constatação de que houve excesso de despesas frente aos ingressos de recursos em percentual bastante superior a 20% implica o reconhecimento da situação excludente prevista no inciso IX, do art. 29 da Lei Complementar nº 123. Afinal, como expressamente demonstrando na Representação fiscal (e-fls. 14-20), anos de 2015 e 2016 considerando apenas e somente as despesas com pessoal, verifica-se que a empresa superou exageradamente o limite mencionado, alcançando os percentuais de 155,94% e 154,68%, respectivamente. Senão veja-se:

ANO	PGDAS FATURAMENTO R\$	RESUMO RENDAS X PAG. PESSOAL				PERCENTUAL DA DESPESA SOBRE INGRESSOS
		REMUNERAÇÃO / DESPESAS COM PESSOAL				
		EMPREGADO	13º SALÁRIO	CONTRIBUINTE INDIVIDUAL	TOTAL	
2015	2.802.559,58	3.971.559,58	332.772,13	66.000,00	4.370.331,71	155,94%
2016	3.212.360,47	4.527.031,65	375.839,21	66.000,00	4.968.870,86	154,68%

Constatou-se, ainda que nem todos os valores de remuneração declarados em GFIP encontravam-se registrados entre os pagamentos do livro Caixa. Intimada a esclarecer esse fato, a Recorrente informou que as folhas de pagamento foram pagas pela Fokus Logística, a título de investidor anjo. Contudo, não atendeu à intimação para apresentar as garantias ofertadas, nem identificou as pessoas físicas responsáveis pela assinatura do pacto de investimento. A fiscalização concluiu que os aportes de recursos financeiros não poderiam ser originados de investidor anjo, uma vez que não atendem os requisitos legais para tanto.

Apesar dos benefícios tributários advindos da opção pelo Simples Nacional, a Fokus Marketing não recebe pelos serviços prestados o suficiente para pagar as suas despesas, o que demonstra ser ela um empreendimento sem viabilidade econômica. Por essa razão, entende-se que a empresa e o seu coligado investidor anjo são, em tese, uma simulação de negócio empresarial, da qual participam diversos personagens.

Pelo exposto, evidenciou-se o excesso de despesas frente aos ingressos de recursos em percentual bastante superior a 20% implica o reconhecimento da situação excludente prevista no inciso IX do art. 29 da Lei Complementar n.º 123.

Ademais, os livros Caixa dos anos de 2015 e 2016, inicialmente apresentados, não continham todos os lançamentos com as folhas de pagamento da empresa. Intimada a identificar os pagamentos a Recorrente apresentou o livro Caixa parcial de 2015, no qual não havia o lançamento da folha de pagamento do mês de setembro.

Em relação ao livro Caixa 2016, a Recorrente informou que houve um erro na sua concepção, que as folhas de pagamento foram pagas pelo investidor anjo e se comprometeu a elaborar um novo livro. Os livros Caixa e suas retificações foram apresentados sem as cópias das páginas de abertura assinadas, bem como sem a primeira e a última página contendo os registros de cada ano e sem a página de encerramento. Destarte, concordo com motivação da fiscalização para a desconsideração dos registros dos livros Caixa, qual seja, a não apresentação dos documentos de Caixa.

Portanto, entendo que demonstrado está que os livros Caixa apresentados não registram a movimentação financeira da Recorrente, o que caracteriza a situação excludente prevista no art. 29, VIII da LC n.º 123/06.

Desta feita, em meu entendimento não há para reforma da decisão recorrida. Pelo contrário, como a Recorrente, em suas razões recursais tão somente reproduziu as alegações já elencadas em sua manifestação de inconformidade, valho-me da prerrogativa estatuída no art. 57, § 3º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, adotando como complemento às minhas as razões, os fundamentos já expendidos no acórdão recorrido, abaixo reproduzido:

“Do excesso de despesas em mais de 20% frente ao valor dos ingressos.

No curso da fiscalização, constatou-se que apenas as despesas com pessoal corresponderam a 155,94% e 154,68% do faturamento nos anos de 2015 e 2016, respectivamente. A Fokus Marketing alegou que a remuneração dos funcionários foi paga pela empresa Fokus Logística como forma de investimento realizado a título de investidor anjo e que existe um contrato tácito de parceria e participação entre as partes, no qual a Fokus Logística apoia a empresa fiscalizada, atuando como repassador de recursos e consultor empresarial, em troca de divisão dos lucros.

Ocorre que, a previsão de aporte de recursos em microempresas ou empresas de pequeno porte na qualidade de investidor anjo somente passou a existir com a entrada em vigor da Lei Complementar n.º 155, que introduziu os art. 61-A, 61-B, 61-C e 61-D na Lei Complementar n.º 123. A vigência desses dispositivos somente teve início em 01/2017 e os aportes identificados pela fiscalização ocorreram no período de janeiro de 2015 a novembro de 2016. Além disso, os aportes realizados pelo investidor anjo devem ser destinados a investimentos produtivos e a atividades de fomento à inovação. A quitação da folha de pagamento não se enquadra em nenhuma das duas hipóteses.

Além da inexistência de previsão legal para a figura do investidor anjo, à época da realização dos aportes, e da aplicação dos recursos em finalidade diversa daquela prevista na lei, deve-se levar em conta que um dos sócios da Fokus Logística (Glauskont Batista Rios) é irmão do titular da empresa fiscalizada, que elas apresentam-se ao público como integrantes de um mesmo grupo econômico (grupo Fokus), que elas exercem atividades no mesmo segmento econômico, que houve o trânsito de funcionários entre as empresas (algumas vezes sem o registro de interrupção do contrato de trabalho).

Os fatos narrados e demonstrados nos autos, embora não impliquem, se isoladamente considerados, uma ilegalidade, compõem um robusto conjunto probatório e convergem para a conclusão de que as empresas em questão integram um mesmo grupo econômico. O trânsito de recursos da empresa Fokus Logística para a empresa Fokus Marketing evidencia a confusão financeira.

Deve-se observar que a fiscalização, ao comparar as despesas e os ingressos de recursos, levou em conta exclusivamente as despesas com pessoal. Ou seja, se consideradas as demais despesas, a divergência em relação ao faturamento seria ainda maior.

Não assiste razão à empresa quando alega que os ingressos de recursos oriundos da Fokus Logística deveriam ter sido considerados no cálculo efetuado para verificar o excedente de despesas. Ora, a prevalecer a lógica do contribuinte, o excesso de despesas nunca se materializaria, pois em todas as situações em que a despesa excede a receita a empresa busca recursos em alguma fonte para suprir o seu caixa e honrar os seus compromissos. Se tais recursos forem considerados como ingressos, a diferença sempre seria positiva (favorável aos ingressos), ou, no mínimo, zero.

A constatação de que houve excesso de despesas frente aos ingressos de recursos em percentual bastante superior a 20% implica o reconhecimento da situação excludente prevista no inciso IX do art. 29 da Lei Complementar n.º 123. Tal situação restou demonstrada nos anos de 2015 e 2016.

Da escrituração dos livros Caixa.

A Representação Fiscal afirma que os livros Caixa apresentados não continham todos os lançamentos com as folhas de pagamento da empresa. Intimada a apresentar os pagamentos, a empresa apresentou arquivo com as informações do livro Caixa 2015 sem o registro da folha de pagamento do mês de setembro e afirmou ter havido um erro de concepção na escrituração do livro Caixa 2016, de modo que ele não contém o registro das folhas de pagamento do exercício. Além disso, a empresa não apresentou as cópias das páginas de abertura e encerramento devidamente assinadas.

O manifestante afirma que a ausência dos termos de abertura e encerramento é mera irregularidade formal, bem como alega que houve o registro da folha de pagamento do mês 09/2015.

Os Termos de Abertura e Encerramento são elementos essenciais do livro Caixa, exigidos nos termos do inciso I do § 6º do art. 60 da Resolução CGSN n.º 94, de 2011. A ausência dos termos de abertura e encerramento não é mera irregularidade formal. Sem eles, não há como distinguir o livro contábil obrigatório de qualquer outra planilha elaborada pelo contribuinte, bem como não há como assegurar a fidedignidade dos lançamentos registrados, que poderiam ser objeto de modificação a qualquer momento.

Embora alegue ter efetuado o registro da folha de pagamento do mês de setembro de 2015, o lançamento contábil apontado na Manifestação de Inconformidade não registra a íntegra da folha de pagamento. De acordo com o referido lançamento, o valor líquido da folha de pagamento teria sido de R\$ 616,19, enquanto o valor do FGTS do mesmo mês foi de R\$ 22.441,54. A título comparativo, o lançamento registrado em 07/09, relativo ao pagamento do valor líquido da folha de agosto de 2015, teve o valor de R\$ 283.831,64. Ou seja, resta claro que o lançamento escriturado em 07/10/2015 a título de pagamento do valor líquido da folha de pagamento de setembro de 2015 não reflete o exato valor dos pagamentos efetuados aos funcionários da empresa naquele mês, tendo, em verdade, um valor insignificante que sequer representaria o valor líquido pago a um funcionário que tivesse como remuneração um salário mínimo, cujo valor, à época, era de R\$ 788,00.

O Manifestante não apresenta qualquer justificativa para a ausência de registro no livro Caixa dos valores relativos à folha de pagamento do ano de 2016.

Assim, entendo que restou demonstrado nos autos que os livros Caixa apresentados não registram a movimentação financeira da empresa, o que caracteriza a situação excludente prevista no art. 29, VIII da Lei Complementar nº 123, de 2006”.

Da Falta de Comunicação da Exclusão Obrigatória, da Prática Reiterada de Infração ao Disposto da Lei e dos Efeitos da Exclusão

Em que pese não entender que houve, no caso, embaraço à fiscalização ante o não atendimento à intimação formulada no Termo de Intimação Fiscal TIF 07, já que os demais documentos foram apresentados, a Recorrente não efetuou a sua exclusão obrigatória prevista no inciso II do artigo 30 da Lei Complementar 123/2006, de acordo com a Representação Fiscal, e-fls. 20-21, apesar de descumprir os preceitos necessários a sua manutenção no Simples Nacional. Assim, justifica-se constar no ADE tal infração.

Outrossim, também extrai-se da mencionada Representação Fiscal que a Recorrente, reiteradamente, declarou indevidamente, sua opção pelo Simples Nacional (código 2) e RAT igual 0,00 por meio de GFIP/SEFIP nos meses dos anos-calendário de 2015 e 2016, deixando de recolher a contribuição previdenciária a cargo da empresa, confessando como devidas apenas as contribuições previdenciárias dos segurados retidas na fonte (folhas de pagamento).

Logo, ao declarar uma informação incompleta em GFIP, a empresa eximiu-se da obrigação de pagar a contribuição previdenciária e de impostos e induziu o fisco ao erro durante todos estes anos, incorrendo mensalmente no que dispõe o art. 29 da LC nº 123/2006, *in verbis*:

Art. 29-A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

(...)

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

§ 2º O prazo de que trata o § 1º deste artigo será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto nesta Lei Complementar.

§ 9º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput:

(...)

II - a segunda ocorrência de idênticas infrações, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

Desta forma, considerando: a) a falta de escrituração do livro-caixa ou por não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária; b) a constatação de que durante os anos-calendários de 2015 e 2016 o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, c) a ausência de comunicação de exclusão obrigatória e declaração falsa em GFIP em diversos, com o fim de reduzir o pagamento de tributos, entendo que restou configurada a prática reiterada de infração à legislação de regência e os efeitos da exclusão da Recorrente do regime tributário diferenciado, dar-se-ão a partir de 13/12/2011, com impedimento de opção pelo regime diferenciado pelos próximos 10 (dez) anos calendários seguintes.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça